

Audience publique du 18 juillet 2012

Recours formé par
Monsieur ..., ... (Belgique)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 29417 du rôle et déposée le 25 octobre 2011 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à B- ... , tendant à l'annulation sinon à la réformation d'une décision du 29 juillet 2011 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro C 16023 du rôle, portant rejet de sa réclamation du 1^{er} juillet 2010 introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition RTS Esch en date du 10 juin 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 janvier 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 mai 2012.

En date du 10 juin 2010, le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après dénommé « la société ... », un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... s.à r.l. sur les traitements et salaires de son personnel pour l'année 2006.

Par courrier du 24 juin 2010, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 29 juillet 2011, inscrite au numéro C 16023 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 1^{er} juillet 2010 par le sieur ..., demeurant à B-..., ayant élu domicile à Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition RTS Esch en date du 10 juin 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de l'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2006 au motif qu'il aurait, en sa qualité de seul représentant légal de la société ... sàrl, actuellement en faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions ;

Considérant que le réclamant « conteste formellement le contenu de votre courrier du 11 juin 2010 » sans toutefois motiver le bien fondé de cette contestation ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;

que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans

continuation des montants à retenir à l'administration (Cour Admin. du 6 mai 2003, numéro 15989C du rôle) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision invoque en particulier le fait que le réclamant a été nommé à la fonction de gérant suivant publication au Mémorial C n° 187 du 15 avril 1997 et que dans cette qualité il aurait disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 23 décembre 1996 ;

Considérant que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment qu'il n'accomplit pas ses obligations fiscales, dont notamment celle de veiller à ce que les impôts dus soient payés à l'aide des fonds administrés ;

Considérant que le réclamant n'a pas établi, dans le cadre de la présente requête, des faits et des éléments de preuve s'opposant aux manquements repris dans le bulletin litigieux ;

Considérant que dès lors le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel pour l'année 2006 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société ... sàrl est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des

arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements pour l'année 2006 est justifiée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par courrier du 8 août 2011, Monsieur ... introduisit un recours gracieux contre la décision du directeur du 29 juillet 2011 précitée.

Par décision du 14 septembre 2011, le directeur informa Monsieur ... qu'il n'entend pas revenir sur sa décision précitée du 29 juillet 2011.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 octobre 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation sinon à la réformation de la décision précitée du directeur du 29 juillet 2011.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis, bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, ou encore un bulletin de l'impôt sur la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, le tribunal est compétent pour connaître du recours subsidiaire en réformation introduit par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur le mérite d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi est recevable.

Il s'ensuit que le tribunal est incompétent pour connaître du recours principal en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur donne à considérer que s'il avait certes été gérant technique et administratif de la société ..., il aurait démissionné de cette fonction lors de l'assemblée générale de ladite société du 31 décembre 2005. Cette démission aurait été prise en considération par le Centre commun de la sécurité sociale le même jour, tel qu'il ressortirait du certificat versé en cause. Il estime dès lors qu'il ne saurait être tenu responsable d'un manquement à une obligation fiscale incombant à la société pour une

année pour laquelle il n'aurait plus occupé la fonction de gérant technique et administratif. Il donne par ailleurs à considérer que s'il avait pris les dispositions pour assurer la continuité de la société, il ressortirait des pièces versées en cause qu'il n'aurait plus exercé de fonction au sein de la société après avoir démissionné en date du 31 décembre 2005, de sorte qu'il n'aurait plus eu le pouvoir ni le droit de l'engager à partir du 31 décembre 2005 et que dès lors le non-paiement des impôts sur salaires ne saurait lui être reproché.

Le délégué du gouvernement conclut que le recours serait à rejeter comme non fondé.

Aux termes du paragraphe 103 AO *«die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen ».*

Dès lors, le représentant d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du fait du non-paiement des impôts dont est redevable une personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : *« die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind ».*

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (*« schuldhafte Verletzung »*) des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le paragraphe 7 (3) StAnpG, disposant par ailleurs que *« jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es*

sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux¹. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, force est de constater que le bureau d'imposition a engagé la responsabilité du demandeur dans la mesure où il avait été nommé gérant de la société ... en date du 23 décembre 1986 et dans la mesure où il avait, en cette qualité, disposé du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature, de sorte à conclure qu'il avait été en charge de la gestion journalière pour l'année 2006 lors de laquelle l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de 12.566,82 € était resté en souffrance.

Aux termes de l'article 11bis de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, ci-après dénommée « la loi du 10 août 1915 », : « *Sont déposés et publiés conformément aux articles précédents* :

[...]

3) *L'extrait des actes relatifs à la nomination et la cessation des fonctions* :

a) *des [...] gérants [...] des sociétés à responsabilité limitée [...]* ; ».

Aux termes de l'article 9, paragraphe 4 de la loi du 10 août 1915 : « *Les actes ou extraits d'actes ne sont opposables au tiers qu'à partir du jour de leur publication au*

¹ cf. trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu .

Mémorial, Recueil spécial des sociétés et associations, sauf si la société prouve que ces tiers en avaient eu antérieurement connaissance. [...] ».

Ainsi, en vertu de l'article 11bis, 3) a) de la loi du 10 août 1915. la démission d'un gérant d'une société à responsabilité limitée est soumise aux obligations de la publication, à défaut de quoi elle n'est pas opposable aux tiers, tel que le prévoit l'article 9, paragraphe 4 de la même loi.

En l'espèce, s'il ressort certes des pièces déposées en cause que le demandeur a démissionné de sa fonction lors de l'assemblée générale extraordinaire du 1^{er} décembre 2005 avec effet au 31 décembre 2005, que cette démission a été acceptée à l'unanimité par les actionnaires de la société ... et, enfin, que la société s'est engagée à effectuer les démarches nécessaires pour authentifier la démission de son gérant, il n'en reste pas moins qu'il y a lieu de retenir, de concert avec le délégué du gouvernement, qu'à défaut d'avoir effectué les publications requises par les textes légaux en vigueur en la matière, cette démission n'est pas opposable à des tiers, et plus particulièrement à l'administration des Contributions directes, de sorte que le demandeur demeurerait *a priori* responsable de l'accomplissement des obligations de la société ... vis-à-vis de l'administration des Contributions directes.

Partant, le tribunal est amené à relever que c'est à bon droit que le directeur a déclaré non fondé la réclamation et a retenu que le bureau d'imposition a à juste titre engagé la responsabilité du demandeur pour le paiement de l'impôt sur le traitement de salaire de l'année 2006 de la société ... resté en souffrance.

Par ailleurs, à titre superfétatoire, le tribunal donne à considérer qu'à défaut pour le demandeur de soumettre au directeur sinon au tribunal administratif des éléments suffisamment concluants pour pouvoir déterminer qui, de fait, a assuré la gérance de la société après que sa démission en tant que gérant a été acceptée par l'assemblée générale, permettant, le cas échéant, de relever que, nonobstant de ce qui a été retenu ci-avant au sujet de la responsabilité de l'accomplissement des obligations fiscales de la société ..., cette responsabilité n'incombait, le cas échéant de fait, plus au demandeur, étant relevé que l'appréciation de l'administration, tel que délimité par les dispositions du paragraphe 2 StAnpG, doit se baser sur des considérations d'équité et d'opportunité, la décision directoriale déferée n'encourt aucune critique.

Il suit des considérations qui précèdent, et à défaut d'autres moyens invoqués, que le recours sous analyse est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en annulation ;

reçoit en la forme le recours subsidiaire en réformation ;

au fond, le déclare non fondé et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 18 juillet 2012, en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Claude Fellens